



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **G. A. H.**
bytem P.
zastoupený daňovým poradcem RNDr. Ljubomírem Skácelm
sídlem Šeránkova 388/28, 616 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4051/20/5100-41453-712735, a ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“), domáhal zrušení:
 - i) rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4051/20/5100-41453-712735, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro

- Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331518/19/2808-50521-609296 [tímto rozhodnutím byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), ve výši 182 184 Kč], a ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331520/19/2808-50521-609296 (tímto rozhodnutím byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 92 940 Kč);
- ii) rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, jímž bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296; rozhodnutím správce daně č. j. 1331515/19/2808-50521-609296 byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154 427 Kč, žalobou napadeným rozhodnutím č. j. 9806/20/5100-41453-712735 byla tato částka snížena na 43 412 Kč.

Pro přehlednost soud rekapituluje rozhodující skutkové okolnosti věci.

Řízení o stanovení daně:

2. Žalobce dne 1. 7. 2014 podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013, v němž vykázal vlastní daň ve výši 281 401 Kč. Správce daně na tuto částku dne 6. 8. 2014 vydal platební výměr č. j. 1245378/14/2808-24801-603721 dle § 140 daňového řádu.
3. Dne 20. 8. 2015 žalobce podal správci daně dodatečné daňové přiznání, v němž za zdaňovací období roku 2013 vykázal vlastní daň ve výši 0 Kč s odkazem na Smlouvu mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, vyhlášenou pod č. 89/1992 Sb. (dále též „SZDZ“). Žalobce uvedl, že při zdanění ve Velké Británii použil britský finanční úřad v souladu s tamními zákony sazbu 0 % a příjmy, které mohou být zdaněny ve Velké Británii, se podle mezinárodní smlouvy vyjímají ze zdanění v ČR.
4. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, správce daně doměřil žalobci DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 82 422 Kč a předepsal mu penále ve výši 16 484 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto a toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017-85. K žalobcově kasační stížnosti byly tento rozsudek č. j. 52 Af 2/2017-85 i rozhodnutí žalovaného č. j. 40256/16/5200-10421-706486 zrušeny, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná z: www.nssoud.cz) ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. NSS zde dospěl k závěru, že příjmy žalobce jsou vyjmuty ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ.
5. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, kterým změnil dodatečný platební výměr č. j. 11190/16/2808-50521-609296 tak, že žalobci na DPFO za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 0 Kč a předepsal mu penále ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí žalobce žalobu nepodal.
6. Žalobce dne 1. 7. 2015 podal daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2014, v němž vyčíslil daň ve výši 370 468 Kč. Dne 20. 8. 2015 podal žalobce dodatečné daňové

přiznání k této dani za zdaňovací období roku 2014 (a to z týchž důvodů jako v případě zdaňovacího období roku 2013), v němž svoji daňovou povinnost vyčíslil ve výši 0 Kč.

7. Správce daně vydal platební výměr ze dne 20. 1. 2016, č. j. 10043/16/2808-50521-609296, kterým žalobci vyměřil DPFO za zdaňovací období roku 2014 ve výši 458 997 Kč. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno a odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta odkazovaným rozsudkem zdejšího soudu č. j. 52 Af 2/2017-85. NSS však vydal rozsudek ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, jímž kromě rozsudku č. j. 52 Af 2/2017-85 zrušil i toto rozhodnutí žalovaného č. j. 40255/16/5200-10421-706486 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
8. Žalovaný v dalším řízení vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19415/19/5200-10421-709052, jímž změnil platební výměr správce daně č. j. 10043/16/2808-50521-609296, tak, že žalobci za zdaňovací období roku 2014 vyměřil DPFO ve výši 0 Kč.
9. Dne 1. 7. 2016 podal žalobce daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2015, v němž svoji daňovou povinnost vyčíslil ve výši 0 Kč. Správce daně platebním výměrem ze dne 6. 9. 2017, č. j. 1466987/17/2808-50521-609296, vyměřil žalobci DPFO za zdaňovací období roku 2015 ve výši 515 312 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14329/18/5200-10421-706486. Zdejší soud však toto rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 12. 12. 2018, č. j. 52 Af 18/2018-96, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud dospěl k obdobným závěrům jako NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 292/2017-37. Žalovaný tak v dalším řízení vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19421/19/5200-10421-709052, kterým změnil platební výměr správce daně č. j. 1466987/17/2808-50521-609296 tak, že žalobci vyměřil DPFO za zdaňovací období roku 2015 ve výši 0 Kč.
10. Správce daně žalobci dne 19. 6. 2019 vrátil částky ve výši 363 823 Kč z titulu úhrady DPFO za zdaňovací období roku 2013, 16 484 Kč z titulu uložené povinnosti hradit penále a 11 160 Kč z titulu snížení výše úroku z prodlení. Téhož dne pak správce daně žalobci vrátil vratitelný přeplatek na DPFO ve výši 458 997 Kč (zdaňovací období roku 2014) a 515 312 Kč (zdaňovací období roku 2015).

Úrok z neoprávněného jednání správce daně:

11. Správce daně vydal rozhodnutí ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, kterým žalobci v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2013 přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154 427 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobci tento úrok náleží za období od 7. 10. 2016 (splatnost daně na základě odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486, následně zrušeného rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) do 19. 6. 2019, a to z částky 363 823 Kč (přeplatek na dani), z částky 16 484 Kč (přeplatek na penále) a z částky 11 160 Kč (přeplatek na úroku z prodlení).
12. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, žalovaný změnil rozhodnutí správce daně č. j. 1331515/19/2808-50521-609296 tak, že výši přiznaného úroku snížil na částku 43 412 Kč. Poukázal na to, že částka ve výši 281 401 Kč, kterou žalobce vykázal v daňovém přiznání a uhradil a která byla následně vyměřena platebním výměrem, nebyla uhrazena na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které

bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné. Platební výměr po provedení nového odvolacího řízení zůstal nedotčen, jakož i daň jím vyměřená. Původní dodatečný platební výměr byl změněn tak, že se doměřuje daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč. Novým rozhodnutím o odvolání byla zrušena pouze povinnost uhradit doměřenou daň ve výši 82 422 Kč a penále z doměřené daně ve výši 16 484 Kč. Podle žalovaného tedy žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne 7. 10. 2016 (první den po splatnosti daně na základě odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486, následně zrušeného rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) do 19. 6. 2019, a to z částky doměřené daně ve výši 82 422 Kč, z penále ve výši 16 484 Kč a z částky úroku z prodlení ve výši 11 160 Kč.

13. Rozhodnutím správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331518/19/2808-50521-609296, byl žalobci v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2014 přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 182 184 Kč. Podle správce daně žalobci tento úrok náleží za dobu od 7. 10. 2016 do 19. 6. 2019, a to z částky 458 997 Kč (daň vyměřená platebním výměrem č. j. 10043/16/2808-50521-609296 ve spojení s rozhodnutím žalovaného č. j. 40255/16/5200-10421-706486, jež bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) a z částky 2 835 Kč (částka úroku z prodlení).
14. Rozhodnutím správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331520/19/2808-50521-609296, byl žalobci v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2015 přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 92 940 Kč. Podle správce daně žalobci tento úrok náleží za dobu od 13. 4. 2018 (tedy po splatnosti daně na základě platebního výměru č. j. 1466987/17/2808-50521-609296 ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14329/18/5200-10421-706486) do 19. 6. 2019, a to z částky původně vyměřené daně ve výši 515 312 Kč.
15. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4051/20/5100-41453-712735, byla odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331518/19/2808-50521-609296 a č. j. 1331520/19/2808-50521-609296, zamítnuta a tato rozhodnutí potvrzena.

Žaloba, vyjádření žalovaného a replika žalobce:

16. Žalobce (žaloba byla podána proti oběma napadeným rozhodnutím žalovaného, přičemž soud považoval za vhodné i možné vést společné řízení o žalobě proti oběma rozhodnutím, protože nerozhodl o vyloučení věci k samostatnému projednání dle § 39 odst. 2 s. ř. s.) namítal, že platebním výměrem č. j. 10043/16/2808-50521-609296 za zdaňovací období roku 2014 bylo žalobci uloženo zaplatit pouze rozdíl mezi daní vyměřenou a daní tvrzenou v daňovém přiznání v úhrnné výši 88 529 Kč.
17. Dále žalobce brojil proti údajům o úhradách vyměřené daně za zdaňovací období roku 2015 s tím, že ke dni 31. 12. 2015 uhradil vyměřenou daň za zdaňovací období 2013 a 2014 v plné výši, resp. na osobním daňovém účtu měl k 31. 12. 2015 přeplatek 1 049 Kč. Žalovaný na daňovou povinnost započel bezdůvodně jen část zaplacených záloh a také nevzal v úvahu platby žalobce v prvním pololetí roku 2016, které platil nad rámec stanovených povinností.

18. Žalobce opakovaně odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, s tím, že žalovaným odkazovaný rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, vychází ze zcela jiného skutkového stavu věci.
19. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné výši je odpovědný správce daně. Vyměřením daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje majetek daňového subjektu. Není rozhodné, jakým způsobem či postupem a v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní. Pokud žalobce v daňovém přiznání uvedl jako příjem ke zdanění příjem ze závislé činnosti vykonávané na území Velké Británie, který není předmětem daně a z něhož současně odvedl daň, nelze akceptovat postup správce daně, který takové daňové přiznání bez dalšího stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu.
20. Žalovaný svým rozhodnutím o odvolání sice formálně „jen změnil“ výši doměřené daně, v rozhodnutí však jednoznačně uvedl, že žalobce byl oprávněn předmětné příjmy vyjmout ze zdanění v ČR, a tedy že mu žádná daňová povinnost nevznikla.
21. Žalobce dále namítal, že mu měl být úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán nejpozději dne 30. 5. 2019, tedy v 15denní lhůtě ode dne účinnosti rozhodnutí o zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Protože přeplatek byl žalobci vrácen později, měl nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.
22. Dále žalobce rozporoval datum, od kterého mu úrok z neoprávněného jednání správce daně byl přiznán. Podle žalobce se jedná o den původní splatnosti předmětné daně, nikoliv o den splatnosti daně v náhradní lhůtě. Žalobce měl totiž povinnost uhradit daň již ke dni podání řádného daňového přiznání.
23. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 měl tedy žalobce za to, že pokud 12. 6. 2014 uhradil částku 281 401 Kč, je tato částka přeplatkem daně „zaviněným“ správcem daně, a to ke dni 1. 7. 2014, kdy byla daň splatná. Doměřenou daň ve výši 82 422 Kč, s původní splatností ke dni 1. 7. 2014, žalobce uhradil ke dni 23. 12. 2015, a tato částka je k tomuto dni přeplatkem zaviněným správcem daně.
24. Dále žalobce namítal, že správce daně mu za zdaňovací období roku 2014 nesprávně vyměřil ke dni 1. 7. 2015 daň ve výši 458 997 Kč. Pokud žalobce uhradil ke dni 1. 7. 2015 částku 370 468 Kč (po započtení zaplacených záloh), je tato částka přeplatkem daně zaviněným správcem daně, a to ke dni 1. 7. 2015, kdy byla daň splatná. Zbývajíc část vyměřené daně ve výši 88 529 Kč, s původní splatností ke dni 1. 7. 2015, žalobce uhradil ke dni 23. 12. 2015, a tato částka je k tomuto dni přeplatkem zaviněným správcem daně.
25. Správce daně za zdaňovací období roku 2015 žalobci nesprávně vyměřil ke dni 1. 7. 2016 daň ve výši 515 312 Kč – pokud žalobce ke dni 1. 7. 2016 (po započtení povinných záloh) tuto částku uhradil, je tato částka podle žalobcova právního názoru přeplatkem daně zaviněným správcem daně, a to ke dni 1. 7. 2016, kdy byla daň splatná.
26. Žalobce rovněž vznášel námitky i ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období roku 2016 s tím, že správce daně ke dni 3. 7. 2017 vyměřil žalobci nesprávně daň ve výši 366 657 Kč, přičemž žalobce tuto částku formou záloh k tomuto dni (kdy daň byla splatná) uhradil, a proto tato částka je přeplatkem daně zaviněným správcem daně, a to ke dni 3. 7. 2017. Podle žalobce neobstojí argumentace

žalovaného, že vyměřená daň za zdaňovací období roku 2016 nebyla pravomocně vyměřena. Ust. § 254 daňového řádu totiž neobsahuje podmínku, že daňovému subjektu náleží jen úrok z částky, kterou byl povinen uhradit na základě nezákonného pravomocného rozhodnutí.

27. Správce daně dle žalobce nezákonným způsobem omezil žalobcovo vlastnické právo tím, že žalobce byl nucen v jednotlivých zdaňovacích obdobích hradit tvrzenou daň či hradit daň tak, jak důvodně předpokládal, že mu bude vyměřena, a jak mu následně i vyměřena byla, aby zabránil hrozící škodě. Přitom ze zákona mu žádná daňová povinnost vůbec nevznikla.
28. Žalobce s odkazem na rozsudky NSS týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně přednesl svoje úvahy o tomto institutu s tím, že je na něj třeba nahlížet shodnou optikou jako na úrok z prodlení, který je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Podle výkladu žalovaného žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za podstatně kratší dobu, než je doba, po kterou nemohl s finančními prostředky nakládat.
29. Žalovaný dle žalobce postupoval nesprávně i při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z úhrad úroku z prodlení a penále.
30. Dále žalobce ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím namítal, že povinnost platit zálohy byla stanovena nezákonným rozhodnutím správce daně, neboť byla odvozena od nezákonných rozhodnutí správce daně.
31. Závěrem žalobce navrhl zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
32. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zrekapituloval dosavadní průběh řízení a žalobcovy námítky a setrval na argumentaci obsažené v žalobou napadených rozhodnutích, kterou dále doplnil. Navrhl zamítnutí žaloby.
33. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného poukázal na to, že žalovaný musel vědět o rozporu mezi formou a obsahem rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052. Poukázal na rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 5. 5. 2020, č.j. 24599/20/7100-10111-011791 o nařízení přezkoumání tohoto rozhodnutí a na následné rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č.j. 21775/20/5200-10421-705721, kterým rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, bylo změněno v přezkumném řízení tak, že za zdaňovací období roku 2013 byla žalobci doměřena DPFO ve výši – 281 401 Kč.

Posouzení věci krajským soudem:

34. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydáním předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci samé rozhodl po veřejném projednání věci.
35. Soud předně uvádí, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námítku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námítky je co do šíře odůvodnění

spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem. Implicitně lze vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (k tomu srov. např. nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62). Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění. Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, usnesení ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

36. Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle odst. 3 úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Podle odst. 4 vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.
37. Pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba současně splnit dvě podmínky. První je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď pro nezákonnost, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním daňový subjekt uhradil peněžitou částku (daň) – srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 Afs 42/2017-30, bod 15.
38. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 soud uvádí následující argumentaci. Správce daně na základě daňového přiznání žalobce vydal dne 6. 8. 2014 platební výměr č. j.

1245378/14/2808-24801-603721 dle § 140 daňového řádu, a to na částku 281 401 Kč, tedy stejnou částku, v níž žalobce vyčíslil svoji daňovou povinnost. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486, byla žalobci doměřena za toto zdaňovací období DPFO ve výši 82 422 Kč a penále ve výši 16 484 Kč. Toto rozhodnutí žalovaného č. j. 40256/16/5200-10421-706486 však bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný poté vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, kterým změnil dodatečný platební výměr č. j. 11190/16/2808-50521-609296 tak, že žalobci na DPFO za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč.

39. Platební výměr ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 281 401 Kč, zůstal rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, nedotčen. Tímto rozhodnutím žalovaného č. j. 19408/19/5200-10421-709052 totiž došlo ke změně dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, nikoliv platebního výměru ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, který v době vydání napadeného rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, nadále existoval a vyvolával právní účinky.
40. Jak plyne z § 143 odst. 2 daňového řádu, správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, ve spojení s platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, byla žalobci doměřena daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč. Po sečtení daně vyměřené v platebním výměru ze dne 6. 8. 2014 (281 401 Kč) a doměřené rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, ve spojení s dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296 (0 Kč), tedy DPFO celkově stanovená žalobci za zdaňovací období roku 2013 činí 281 401 Kč (281 401 Kč + 0 Kč = 281 401 Kč), nikoliv 0 Kč.
41. Lze připustit, že žalovaný vydáním rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, postupoval v rozporu s právním názorem vysloveným v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37 (přičemž skutečností, že žalobci byla i po nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného č. j. 19408/19/5200-10421-709052 fakticky nadále vyměřena daň ve výši 281 401 Kč, si zjevně nevšiml ani správce daně, když dne 19. 6. 2019 žalobci vrátil kromě přeplatku na úroku z prodlení ve výši 16 484 Kč i částku ve výši 363 823 Kč, nikoliv pouze 82 422 Kč z titulu přeplatku na nezákonně doměřené dani, a následně rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, žalobci v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2013 přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně mimo jiné z částky 363 823 Kč, nikoliv z částky 82 422 Kč). Proti tomuto rozhodnutí žalovaného č. j. 19408/19/5200-10421-709052 však nebyla podána správní žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s. a ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735 (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.), ani nedošlo k jeho zrušení nebo změně jiným způsobem.
42. Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 5. 2020, č.

- j. 7 Ads 338/2019-30, ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70, či ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128, publ. pod č. 1815/2009 Sb. NSS).
43. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, z jehož výroku plyne, že žalobci byla doměřena (nikoliv vyměřena) DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 0 Kč, ke dni vydání napadeného rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, tedy nadále existovalo a vyvolávalo právní účinky.
44. Soud si je vědom skutečnosti, že Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 5. 5. 2020, č. j. 24599/20/7100-10111-011791, dle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídilo přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, přičemž toto rozhodnutí č. j. 19408/19/5200-10421-709052 následně bylo zrušeno v přezkumném řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721. K těmto skutečnostem však došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, přičemž platí, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Tyto okolnosti tedy nemají vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí vydaného dne 5. 3. 2020, jistě však mohou sehrát zásadní roli v dalším rozhodování o úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2013 z žalobcem zaplacené částky 281 401 Kč. Žalovaný proto nepochybil, jestliže v napadeném rozhodnutí ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, k okamžiku svého rozhodování vycházel z předpokladu, že žalobci i po vydání rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, zůstala žalobci vyměřena DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 281 401 Kč.
45. Žalovaný tudíž postupoval v souladu se zákonem, když žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2013 nepřiznal z částky 281 401 Kč, která nadále představovala částku daně vyměřené platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, jenž po vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, zůstal fakticky nedotčen (nezměněn) – k jeho změně došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí shora odkazovaným rozhodnutím žalovaného (vydaným v přezkumném řízení) ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721. Žalovaný tento úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 správně přiznal žalobci „pouze“ z částky ve výši 82 422 Kč jako vratitelného přeplatku na dani a z částky penále ve výši 16 484 Kč (a dále z částky úroku z prodlení 11 160 Kč, k jehož vyměření došlo jiným rozhodnutím) – pouze tyto částky byl žalobce povinen zaplatit na základě dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486; toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37.
46. Tento dílčí závěr není v rozporu ani s žalobcem odkazovaným rozsudkem NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, publ. pod č. 3646/2017 Sb. NSS, jehož skutkové okolnosti se odlišují od okolností předmětné věci. V odkazovaném rozsudku NSS mimo jiné uzavřel, že skutečnost, že správce daně stanovil a vyměřil daň postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu (aniž by daňovému subjektu oznámil výsledek vyměření daně platebním výměrem), sama o sobě nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 téhož zákona (přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu). V rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45 šlo o situaci, kdy nejprve postupem dle § 140 daňového řádu byla daňovému

subjektu vyměřena daň, která byla následně (po rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům) snížena, čímž vznikl přeplatek. V nyní posuzovaném případě však daň vyměřená konkludentně (platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014) nebyla snížena a žalobci za zdaňovací období roku 2013 i nadále (v době rozhodování žalovaného) zůstala vyměřena daň ve výši 281 401 Kč. Soud, jenž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), proto uzavřel, že platební výměr ze dne 6. 8. 2014, jenž byl vydán dle § 140 daňového řádu, nebyl fakticky dotčen (změněn) dalšími rozhodnutími správce daně a žalovaného. Z téhož důvodu jsou bezpředmětné i úvahy žalobce o odpovědnosti správce daně za správné zjištění daně i v případě jejího konkludentního vyměření, jakož i žalobcova polemika se závěrem jiného rozsudku NSS (č. j. 7 Afs 94/2014-53) o tom, že zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně nejsou způsobitelné svou povahou naplnit podmínku pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu.

47. Žalovaný ve vztahu k DPFO za zdaňovací období let 2013 a 2014 vyměřil žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně vždy za období od 7. 10. 2016 do 19. 6. 2019, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 pak tento úrok z neoprávněného jednání správce daně vyměřil od 13. 4. 2018 do 19. 6. 2019. Tento postup byl dle závěru soudu souladný se zákonem.
48. Úrok z neoprávněného jednání správce daně se dle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. V případě zdaňovacího období roku 2013 došlo k doměření daně dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486. Tato rozhodnutí (odvolací rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) nabyla právní moci dne 21. 9. 2016, daň těmito rozhodnutími stanovená byla splatná do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu), tedy do dne 6. 10. 2016. Ode dne následujícího, tj. ode dne 7. 10. 2016, proto žalobci náleží úrok dle § 254 daňového řádu.
49. Obdobná východiska platí i pro úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2014. Daň ve výši 458 997 Kč byla vyměřena platebním výměrem správce daně ze dne 20. 1. 2016, č. j. 10043/16/2808-50521-609296, který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486). I tato rozhodnutí (odvolací rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) nabyla právní moci dne 21. 9. 2016, daň těmito rozhodnutími stanovená byla splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru (§ 139 odst. 3 daňového řádu), tedy 6. 10. 2016. Ode dne 7. 10. 2016 proto žalobci náleží úrok dle § 254 daňového řádu.
50. Správce daně platebním výměrem ze dne 6. 9. 2017, č. j. 1466987/17/2808-50521-609296, vyměřil žalobci DPFO za zdaňovací období roku 2015 ve výši 515 312 Kč. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14329/18/5200-10421-706486 (toto odvolací rozhodnutí následně zrušeno rozsudkem zdejšího soudu č. j. 52 Af 18/2018-96). Obě rozhodnutí nabyla právní moci dne 28. 3. 2018, daň byla splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru (§ 139 odst. 3 daňového řádu), tj. 12. 4. 2018. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu tak ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalobci náleží ode dne následujícího (13. 4. 2018).

51. Před těmito dny (7. 10. 2016 a 13. 4. 2018) nebyly doměřené, resp. vyměřené daně splatné, rozhodnutí nebyla vykonatelná (s výjimkou platebního výměru na 281 401 Kč ze dne 6. 8. 2014 za zdaňovací období roku 2013 vydaného dle § 140 daňového řádu, jenž zůstal fakticky nezměněn a nedotčen dalšími rozhodnutími, protože z této částky nebylo možno přiznat úrok dle § 254 daňového řádu, viz výše) a žalobce se nemusel obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně. Daň je splatná až od právní moci rozhodnutí o stanovení daně, proto za období před tímto dnem žalobci nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (srov. podobně rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37).
52. Z těchto důvodů nelze žalobci přisvědčit, že jelikož částky následně doměřené, resp. vyměřené daně zaplatil dříve než v uvedené dny splatnosti, pak by mu úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být přiznán ode dne dřívějšího. Smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, publ. pod č. 3646/2017 Sb. NSS, či ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53). Před dnem splatnosti určeným na základě dne právní moci platebních výměrů, resp. dodatečného platebního výměru žalobce nebyl nucen splnit svoji daňovou povinnost pod hrozbou jejího vymáhání (byť lze připustit, že pokud by žalobce neuhradil svoji případnou daňovou povinnost nejpozději v původní den její splatnosti, byl by povinen hradit i úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, příp. penále dle § 251 tohoto zákona), a proto teprve až po tomto dni vznikl nárok na úrok dle § 254 daňového řádu. Připodobňoval-li žalobce institut úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 k institutu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, soud konstatuje, že ačkoliv tyto instituty mají do značné míry podobnou funkci, žalobce pomíjí, že v § 252 odst. 2 větě poslední daňového řádu zákonodárce výslovně stanoví, že pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti, kdežto v § 254 téhož zákona zákonodárce nepojednává o tom, že by úrok z neoprávněného jednání správce daně měl daňovému subjektu náležet již od původního dne splatnosti daně.
53. Splatností ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba myslet náhradní lhůtu splatnosti, nikoliv původní den splatnosti. V původní den splatnosti (1. 7. 2014 za zdaňovací období roku 2013, 1. 7. 2015 za zdaňovací období roku 2014 a 1. 7. 2016 za zdaňovací období roku 2015) byla dle § 135 odst. 3 daňového řádu splatná toliko daň, k jejímuž zaplacení byl žalobce ze zákona skutečně povinen, tj. řádně vypočítaná daň, tj. v případě žalobce daň ve výši 0 Kč. To platí bez ohledu na to, jakou daňovou povinnost tvrdil ve svých daňových přiznáních a jaká daň mu byla následně doměřena, resp. vyměřena ze strany správce daně. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je tak třeba přiznat až od náhradního dne splatnosti nesprávně vyměřené (vyšší) daně (tj. od doby, kdy nesprávně doměřená, resp. vyměřená daňová povinnost byla vymahatelná ze strany správce daně), nikoliv od původního dne splatnosti - v původní den splatnosti totiž byla splatná jen ta daň, kterou byl žalobce ze zákona povinen zaplatit, tedy daň ve výši 0 Kč. Teprve nezákonným rozhodnutím o doměření, resp. vyměření daně žalobci, jež nabylo právní moci a vykonatelnosti, byl žalobce bezprostředně ohrožen možností výkonu (daňové exekuce) nezákonného rozhodnutí.

54. Na shora vysloveném závěru nic nemění ani skutečnost, že v platebním výměru správce daně ze dne 20. 1. 2016, č. j. 10043/16/2808-50521-609296, na DPFO za zdaňovací období roku 2014 bylo (v souladu se zněním zákona) uvedeno, že podle § 139 odst. 3 daňového řádu je v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci platebního výměru splatný rozdíl (ve výši 88 529 Kč) mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou, jak namítal žalobce. Přestože splatnost byla výslovně uvedena „pouze“ ve vztahu k částce rozdílu ve výši 88 529 Kč, je zřejmé, že částka žalobcem tvrzené daně ve výši 370 468 Kč, která byla žalobcem ke dni 1. 7. 2015 již zaplacená, v době podání daňového přiznání a zaplacení této částky ještě nebyla žádným způsobem vyměřena správcem daně (k jejímu vyměření došlo právě až vydáním platebního výměru ze dne 20. 1. 2016, č. j. 10043/16/2808-50521-609296, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486). Žalobce tedy nebyl nucen splnit svoji daňovou povinnost pod hrozbou jejího vymáhání, a proto v souladu se shora vymezenými východisky žalobci nemůže náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 370 468 Kč za období od 1. 7. 2015 do 6. 10. 2016. Obdobné závěry pochopitelně platí i pro zdaňovací období let 2013 a 2015 – dokud nebyla daň žalobci pravomocně vyměřena, nehrozilo její vymáhání, a proto za období před náhradní splatností daně, kdy částky byly žalobcem již uhrazeny, žalobci nemůže náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně.
55. Vzhledem ke shora přijatým závěrům soud nemůže přisvědčit obsáhlým žalobcovým námitkám o tom, že částky daně byly v původní den splatnosti již uhrazeny, že žalobce ke dni 23. 12. 2015 uhradil i částky 82 422 Kč (za zdaňovací období roku 2013) a 88 529 Kč (za zdaňovací období roku 2014), představující částku doměřené daně, resp. rozdíl mezi daní tvrzenou a následně vyměřenou správcem daně, příp. že částky doměřené daně a vyměřených daní již částečně či zcela zaplatil formou záloh, tedy ještě před původním dnem splatnosti daní (ani námitkám o tvrzené nesprávnosti výše vyměřených záloh). K tomu soud nad rámec shora uvedeného pouze podotýká, že lze přisvědčit žalovanému, že v zálohových obdobích od 2. 7. 2014 do 1. 7. 2015 a od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016 žalobce platil zálohy na DPFO na základě poslední známé daňové povinnosti určené jím samým v příslušném daňovém přiznání a v zálohovém období od 2. 7. 2016 do 3. 7. 2017 žalobci povinnost platit zálohy nevznikla, neboť poslední známá povinnost byla jím samým určena ve výši 0 Kč; pozdější rozhodnutí správce daně, jimiž došlo k pravomocnému vyměření (doměření) daně, již neměla na placení záloh vliv. Výše záloh nebyla stanovena na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné. Vznikl-li žalobci úhradou domnělých „záloh“ přeplatek, pak nikoliv z důvodu zavinění správce daně. Soud se v této souvislosti plně ztotožňuje s žalovaným, který se v napadených rozhodnutích (body 27-32 rozhodnutí č. j. 9806/20/5100-41453-712735 a body 25-31 rozhodnutí č. j. 4051/20/5100-41453-712735) obdobnými námitkami (týkajícími se záloh) uplatněnými v odvolání podrobně zabýval a vypořádal je; soud na toto odůvodnění v podrobnostech odkazuje.
56. Podle závěru soudu rovněž není podstatné, v jaké výši a kdy byly jednotlivé částky žalobcem uhrazeny, když mu úrok z neoprávněného jednání správce daně nelze přiznat za období před 7. 10. 2016 (v případě zdaňovacích období let 2013 a 2014), resp. před 13. 4. 2018 (v případě zdaňovacího období roku 2015), viz výše; mezi účastníky přitom není sporné, že k těmto dnům byly předmětné částky nesprávně vyměřených daní v plném rozsahu uhrazeny. Stejně tak na výši úroku z neoprávněného jednání správce daně nemá vliv ani skutečnost, že z postupu správce daně a žalovaného bylo zřejmé, že daň bude

žalobci stejně vyměřena, resp. doměřena, neboť správce daně i žalovaný zastávali právní názor, že příjmy žalobce nejsou vyjmuty ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ. Je totiž nutné vycházet z náhradní lhůty splatnosti ve smyslu § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 daňového řádu, od níž se odvíjí (počítá se ode dne následujícího) počátek doby, po kterou náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, proto je nerozhodné, zda a z jakého důvodu byly částky daně zaplacený před uplynutím těchto náhradních lhůt splatnosti. Přestože takový výklad se nemusí jevit optimálním, tento vyplývá ze zákona, kterým je soud dle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky vázán, přičemž soud neshledal žádný důvod pro předložení věci Ústavnímu soudu ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy, když se dle jeho právního názoru nejedná o právní úpravu, která by nepřiměřeně zasahovala do vlastnického práva žalobce. Zákon reálně umožňuje žalobci jako daňovému subjektu domoci se přiměřené satisfakce za nezákonné jednání správce daně – právní úprava tedy není v rozporu ani s čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Žalobce má navíc možnost v případě splnění zákonných podmínek využít institutů zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Soud pak v rámci přezkumu napadených rozhodnutí nemůže stávající legislativní stav jakkoli napravovat (srov. podobně rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, bod 9).

57. Správce daně a žalovaný nepochybili, když úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k přeplatku na penále a úrokům z prodlení za zdaňovací období let 2013 a 2014 žalobci přiznali rovněž ode dne 7. 10. 2016 – stejně jako ve vztahu k přeplatku na samotné dani. Penále a úrok z prodlení se řídí principem daňové akcesority dle § 2 odst. 5 daňového řádu, tj. sledují osud daně, přičemž osudem daně se míní především hmotněprávní otázky existence daně (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, publ. pod č. 3676/2018 Sb. NSS, bod 39). Penále je splatné nejdříve ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte (§ 251 odst. 3 daňového řádu), tudíž úrok dle § 254 daňového řádu z částky zaplacené na penále nelze přiznat za období před 7. 10. 2016. Úrok z prodlení je pak splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik (§ 252 odst. 3 daňového řádu). Úrok z prodlení se sice stává splatným přímo ze zákona (vzniká a je splatný bez ohledu na to, zda správce daně vydá platební výměr), správce daně však nemůže vydat platební výměr na úrok z prodlení, pokud není pravomocně rozhodnuto o tom, že daňový subjekt včas neodvedl daň. Nemůže-li správce daně bez existence pravomocného rozhodnutí o dani předsat úrok z prodlení, resp. tvrdit, že vznikl, nemůže jej logicky ani vymáhat (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33, bod 17). Je tudíž zřejmé, že dokud nebyla pravomocně stanovena daň, není jednoznačné, zda a v jaké výši bude vyměřen i úrok z prodlení a penále. S ohledem na tyto zásady je evidentní, že i úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k částkám zaplaceným na přeplatcích na úrocích z prodlení a penále je třeba (i s ohledem na princip daňové akcesority plynoucí z § 2 odst. 5 daňového řádu) počítat ode dne 7. 10. 2016, tedy ode dne následujícího po dni splatnosti DPFO za zdaňovací období let 2013 a 2014 v náhradní lhůtě.
58. Úrok z neoprávněného jednání správce daně pak správce daně a žalovaný žalobci přiznali za dobu do 19. 6. 2019, tedy do dne vrácení předmětných částek žalobci. Správce daně měl přitom vrátit tyto částky i bez žádosti žalobce nejpozději do dne 30. 5. 2019, tj. do 15 dnů od vzniku vratitelného přeplatku ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu (ke vzniku vratitelného přeplatku došlo dne 15. 5. 2019, kdy nabyla právní moci rozhodnutí

žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, č. j. 19415/19/5200-10421-709052 a č. j. 19421/19/5200-10421-709052). Žalobci tedy sice vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tento úrok je však zákonodárcem stanoven ve stejné výši jako úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který byl žalobci přiznán za dobu až do 19. 6. 2019, tj. do vrácení předmětných částek žalobci. Žalobci byla přiznána satisfakce v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně za dobu, kdy z důvodů na straně správce daně a žalovaného byly předmětné částky v držení správce daně, a tudíž daňový subjekt s nimi nemohl nakládat. Smysl a účel zákona tedy byl naplněn, a tudíž není na místě za tutéž dobu (od 31. 5. 2019 do 19. 6. 2019) vedle úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobci přiznat navíc i úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 téhož zákona.

59. Pokud jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období roku 2016, tato otázka není předmětem soudního přezkumu v dané věci. Na okraj lze však podotknout, že platebním výměrem ze dne 19. 3. 2018, č. j. 270026/18/2808-50521-609296, sice byla žalobci vyměřena DPFO za zdaňovací období roku 2016 ve výši 366 657 Kč, k odvolání žalobce však žalovaný toto rozhodnutí změnil rozhodnutím ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19431/19/5200-10421-709052, tak, že žalobci vyměřil daň ve výši 0 Kč. Daň ve výši 366 657 Kč se tedy nestala splatnou, a proto z této částky nelze žalobci přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (srov. podobně shora odkazovaný rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 7. 2020, č. j. 22 Af 15/2020-41).
60. Žalobce v žalobě rovněž argumentoval ve vztahu k zálohám a zálohovým obdobím i za jiná zdaňovací období (než za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015). I tato argumentace se mívá s předmětem přezkumu v nyní posuzované věci, protože se jí soud podrobněji nezabýval. Pokud jde o námitku, že součástí odvolání proti rozhodnutím byla i námitka proti postupu správce daně dle § 254 daňového řádu týkající se roku 2016, kterou se žalovaný nijak nezabýval, soud konstatuje, že tato námitka byla uplatněna až v replice k vyjádření žalovaného, jež byla soudu doručena dne 14. 7. 2020, tj. po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby proti každému z napadených rozhodnutí (tyto lhůty uplynuly dne 30. 3. 2020, resp. 5. 5. 2020). Zákon přitom ukládá soudu zabývat se pouze námitkami, které byly vzneseny ve lhůtě pro podání žaloby. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body žalobce může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), srov. např. rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2020, č. j. 8 As 5/2019-29, bod 18, ze dne 12. 5. 2020, č. j. 5 Afs 189/2019-37, bod 29, či ze dne 19. 12. 2019, č. j. 2 As 105/2019-39, bod 24.

Závěr a náklady řízení:

61. Krajský soud z vyložených důvodů shledal žalobu proti oběma napadeným rozhodnutím nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
62. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti. Žalovaný se nadto práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 14. října 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu